

0-794020

На правах рукописи



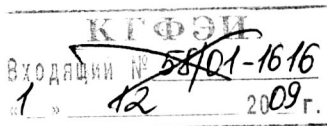
**АЛИЕВА РОЗА ЗЕЙДУЛЛАЕВНА**

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КОНТРОЛЛИНГА  
ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ  
НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ВИНОГРАДАРСТВА  
(на материалах Республики Дагестан)**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Ставрополь, 2009



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и финансов ФГОУ ВПО  
«Дагестанская государственная сельскохозяйственная академия».

НАУЧНЫЙ РУКОВОДИТЕЛЬ: кандидат экономических наук, профессор  
Юсуфов Абдулкади Мирзакадиевич

ОФИЦИАЛЬНЫЕ ОППОНЕНТЫ: доктор экономических наук, профессор  
Яковенко Виктор Сергеевич

кандидат экономических наук  
Амирова Рената Ивановна

ВЕДУЩАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ: ГОУ ВПО «Дагестанский государственный  
университет»

Защита состоится 22 декабря 2009 г. в 11.00 часов на заседании  
диссертационного совета ДМ 212.245.08 при ГОУ ВПО «Северо-Кавказский  
государственный технический университет» по адресу: 355028, г. Ставрополь,  
пр. Кулакова, д. 2 (корпус С), ауд. 405.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Северо-  
Кавказский государственный технический университет» по адресу: 355028,  
г. Ставрополь, пр. Кулакова, д. 2, с авторефератом – на Интернет-сайте  
[www.ncstu.ru](http://www.ncstu.ru)

Автореферат разослан 20 ноября 2009 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715184

Ученый секретарь диссертационного совета,  
кандидат экономических наук, доцент

О. А. Алексеева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В современной ситуации экономического кризиса выживание и функционирование конкретного экономического субъекта определяется его мобильностью, то есть скоростью реагирования на возникающие трудности и возможностью перестраивать свою хозяйственную деятельность, находя новые альтернативные пути развития. В рамках реализации стратегии по преодолению кризисной ситуации в экономике региона, особое значение имеет совершенствование учетно-аналитического обеспечения формирования затрат на продукцию виноградарства в сельскохозяйственных организациях, которые составляют значительный удельный вес в числе экономических субъектов отраслей экономики Республики Дагестан, многие из которых до настоящего времени находятся на грани экономической несостоятельности.

Совершенствование учета производственных затрат в виноградарстве в современных условиях хозяйствования требует комплексного подхода к оценке воздействия внутренних и внешних факторов, использования системы контролинга. Недостаточность информационной базы о затратах на производство продукции в условиях финансового кризиса отрицательно влияет на эффективность принимаемых управленческих решений. В теории и практике получения экономической информации о формировании затрат на производство продукции в условиях кризиса, по нашему мнению, не уделяется должного внимания отраслевым особенностям функционирования исследуемых субъектов.

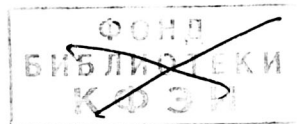
Отраслевая специфика виноградарства связана со сложными производственными процессами, для учета которых необходимы выбор определенных методов учета затрат, объектов калькуляции в зависимости от производственного цикла, оценка деятельности центров ответственности.

В связи с этим исследование теоретических и совершенствование организационно-методических аспектов создания учетно-аналитического обеспечения формирования затрат на производство продукции виноградарства в системе контролинга сельскохозяйственной организации является актуальным и своевременным.

**Степень разработанности проблемы.** Методологическим и организационным вопросам учета и контроля затрат, калькулирования себестоимости продукции в сельском хозяйстве посвящены труды таких ученых, как Р.А. Алборова, И.А. Басманова, П.С. Безруких, Н.А. Белуха, А.П. Варавы, Ф.И. Васькина, Л.А. Вахрушиной, А.А. Голованова, Н.И. Иваченко, П.П. Кечинова, А.П. Кучерина, И.А. Ламыкина, Г.М. Лисович, В.Ф. Палий, М.З. Пизенгольца, А.Д. Шеремета, Л.И. Хоружий и др.

Проблемы организации учета затрат в виноградарстве были отражены в работах Ю.А. Бабаева, И.Н. Белого, А.М. Сайгидмагомедова, Ш.А. Шерхалиева, А.М. Юсуфова.

Развитию зарубежной и отечественной практики контролинга на предприятиях различных сфер деятельности способствовали работы таких



ученых как А. Дайле, Н.Г. Данилочкин, О.А. Дедов, А. М. Карминский, Г. Б. Клейнер, Э. Майэр, Л.А. Малышев, Р. Манн, В.М. Носов, Н.И. Оленев, Л.В.Попов, А.Г. Примаков, Д.С. Синк, С.Г. Фалько и других.

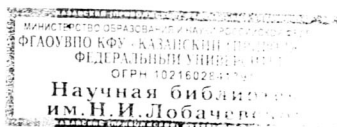
Несмотря на достаточно широкий спектр теоретических и практических разработок в области бухгалтерского учета и контроля затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции предприятий многие вопросы требуют дополнительной аргументации, разработки инструментария, выработки методических и практических рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения в системе контроллинга сельскохозяйственных организаций, адекватно отражающих отраслевые особенности их деятельности. Выше указанные позиции обусловили выбор темы диссертационного исследования, определили круг исследуемых вопросов, цель, задачи и структуру работы.

**Целью диссертационного исследования** является обоснование и разработка теоретико-методических положений и практических рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения формирования производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в рамках создания эффективной системы контроллинга предприятий виноградарства.

Поставленная цель диссертационной работы потребовала решения следующих основных задач:

- исследовать особенности производственной деятельности предприятий виноградарства как объекта учета и контроля;
- изучить теоретические основы построения системы контроллинга и его возможности интегрирования с организационной структурой предприятий виноградарства;
- проанализировать современное состояние организации учетно-аналитического обеспечения формирования производственных затрат на предприятиях виноградарства Республики Дагестан;
- определить состояние и выработать рекомендации по совершенствованию организации первичного учета, отражающего специфику производства продукции предприятий виноградарства;
- обосновать предложение по составу и содержанию номенклатуры калькуляционных статей затрат в системе контроллинга предприятия виноградарства;
- разработать методический подход к организации учетного процесса по воспроизводству средств труда в виноградарстве;
- обосновать методику калькулирования себестоимости продукции виноградарства на базе исчисления целевых затрат по стадиям ее производства;
- предложить методический подход к формированию производственной себестоимости продукции виноградарства на основе учета ее качества.

**Предметом исследования** являются методические и организационные вопросы учетно-аналитического обеспечения формирования затрат на





производство продукции в проектируемой системе контроллинга на предприятиях виноградарства.

**Объектом исследования** являются хозяйственные процессы и результаты деятельности предприятий виноградарства Республики Дагестан.

**Соответствие темы диссертации требованиям Паспорта специальностей ВАК.** Исследование выполнено в рамках специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика. Тема диссертационной работы соответствует п. 1.8. - Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей и п. 1.9. – Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, методы ее статистического анализа Паспорта специальностей ВАК (экономические науки).

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили классические и современные концепции и положения, содержащиеся в трудах отечественных и зарубежных авторов и специалистов в области организации и разработке методического инструментария учетно-аналитического обеспечения формирования затрат на производство продукции в системе контроллинга на предприятиях различных отраслей.

В ходе исследования изучены законодательные и нормативные акты РФ, постановления Правительства РФ, обзоры периодических изданий по рассматриваемой проблеме.

В диссертационной работе использовались общенаучные методы анализа и синтеза, индукции и дедукции, наблюдения и сравнения, экономико-статистические методы сбора и обработки информации с применением программ «Microsoft Word», «Microsoft Excel».

**Информационной базой исследования** послужили данные Федеральной службы государственной статистики по Российской Федерации и Республике Дагестан, статистическая и бухгалтерская отчетность предприятий виноградарства Республики Дагестан, результаты выборочных статистических обследований данных предприятий, выполненные автором в процессе исследования; отечественные и зарубежные публикации; материалы конференций и семинаров по исследуемой проблематике.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в теоретическом обосновании и разработке методического инструментария учетно-аналитического обеспечения контроллинга затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях виноградарства учитывающего отраслевые особенности функционирования исследуемых объектов хозяйствования.

В рамках проведенных исследований получены следующие результаты, обладающие научной новизной и выносимые на защиту:

- на основе выявленных технологических особенностей производства продукции и существующей организационной структуры предприятий виноградарства предложено интегрированное позиционирование системы контроллинга с учетно-финансовой службой данного предприятия, что дает возможность ведения единой учетной базы на основе комплексной

оперативной обработки документов первичного учета производства продукции;

- обоснована необходимость построения процессно-ориентированной децентрализованной структуры системы контроллинга на предприятиях виноградарства, что позволит передать отдельные функции контроллинга подразделениям, непосредственно включенным в цепочку создания стоимости производимой продукции;

- сформулированы приоритетные задачи совершенствования учетно-аналитического обеспечения формирования производственных затрат на предприятиях виноградарства в условиях экономического кризиса;

- разработаны рекомендации по совершенствованию первичных документов и регистров по учету продукции виноградарства, использование которых позволит отразить особенности технологии возделывания различных сортов винограда, при обязательном исполнении требований системы контроллинга по оперативности, полноте и существенности информации;

- уточнена и дополнена номенклатура калькуляционных статей затрат в рамках учетно-аналитического обеспечения функционирования системы контроллинга на предприятиях виноградарства, что создает предпосылки повышения достоверности и точности определения себестоимости продукции виноградарства;

- разработана методика начисления амортизации по комплексу машин, участвующих в производстве продукции виноградарства, базирующаяся на использовании данных по нормативной нагрузке в условных эталонных гектарах за время производительного их использования;

- предложена и апробирована методика формирования себестоимости продукции виноградарства на базе исчисления целевых затрат по основным стадиям производства и распределения их по каждому выделенному агротехническому приему, что соответствует основным требованиям контроллинга в обеспечении релевантной информацией руководителей центров ответственности предприятия-производителя;

- систематизированы затраты, включаемые в производственную себестоимость каждого ампелографического сорта винограда и разработана методика ее исчисления с учетом качества производимой продукции, что позволит повысить объективность оценки деятельности центров ответственности в системе контроллинга предприятия.

**Практическая значимость результатов исследования** заключается в том, что предложенные в работе методические подходы, методы, рекомендации могут быть использованы в качестве научно-методической основы для разработки системы контроллинга затрат в сельскохозяйственных организациях РФ, занимающихся возделыванием винограда.

Полученные результаты вносят определенный вклад в формирование учетно-аналитического обеспечения системы контроллинга затрат и калькулирования себестоимости продукции виноградарства, повышая его

эффективность и доступность для основной массы экономических субъектов, функционирующих в условиях экономического кризиса.

Материалы диссертационного исследования могут использоваться в высших учебных заведениях для профессиональной подготовки по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также в системе переподготовки и повышения квалификации кадров в области бухгалтерского учета.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Содержащиеся в работе разработки по повышению эффективности учетно-аналитического обеспечения системы контроллинга нашли применение в Муниципальном учреждении «Управление аграрно-промышленным комплексом Дербентского района Республики Дагестан» (акт внедрения от 21.04.2008 г.).

Теоретические и практические рекомендации, содержащиеся в диссертационной работе, используются в процессе обучения студентов по дисциплинам «Бухгалтерский управленческий учет», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», «Аудит» в ФГОУ ВПО «Дагестанская государственная сельскохозяйственная академия» (акт внедрения от 09.09.2009 г.).

Основные положения исследования докладывались и получили одобрение на международных, всероссийских, межрегиональных конференциях, проводимых в Республике Дагестан в 2001-2009 гг.

**Публикации.** По теме диссертационного исследования опубликовано 9 работ общим объемом 2,41 п.л. (авторские – 2,25 п.л.), в том числе, в изданиях, рекомендованных ВАК – 1 работа.

**Объем и структура диссертационного исследования.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, содержащей 163 наименования, включает 25 таблиц, 18 рисунков, 4 приложения.

**Во введении** обоснована актуальность темы диссертационного исследования, указана цель и задачи, объект и предмет исследования, изложена научная новизна и практическая значимость, представлены результаты апробации работы.

**В первой главе** «Теоретико-методические основы построения системы контроллинга затрат на предприятиях виноградарства» исследованы особенности производственной деятельности предприятий и влияние их на организацию учетного процесса затрат, уточнено понятие системы контроллинга, его учетно-аналитического обеспечения, изучены возможности интеграции системы контроллинга с учетно-финансовой службой предприятия виноградарства; предложена процессно-ориентированная децентрализованная структура системы контроллинга предприятия.

**Во второй главе** «Современное состояние учетно-аналитического обеспечения формирования производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции виноградарства», произведен анализ учетно-аналитического обеспечения формирования затрат и эффективности

производства винограда на предприятиях Республики Дагестан и выработаны приоритетные задачи его развития в современных условиях; исследована организация первичного учета затрат и даны предложения по ее совершенствованию; уточнена и дополнена номенклатура калькуляционных статей затрат как основы учетно-аналитического обеспечения в системе контроллинга предприятия.

**В третьей главе** «Развитие методических основ контроллинга затрат и калькулирования себестоимости продукции виноградарства» показана оптимизация учетного процесса по начислению амортизации по комплексу машин, используемых при производстве продукции виноградарства, обоснована методика формирования себестоимости получаемой продукции на базе исчисления целевых затрат по стадиям производства и последующего распределения их по агротехническим приемам. Разработана методика исчисления себестоимости продукции виноградарства с учетом ее качества; предложен подход к оценке деятельности центров ответственности в системе контроллинга предприятия.

**В заключении** обобщены и сформулированы основные выводы и предложения, полученные в результате исследования.

## **ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ**

Одной из главных причин интереса к контроллингу со стороны предприятий виноградарства является потребность в повышении эффективности деятельности за счет поиска внутренних резервов. Система контроллинга открывает новые возможности в предоставлении информации менеджменту предприятия, который находится в постоянном взаимодействии как с внешними, так и внутренними условиями хозяйствования.

Производство винограда является весьма специфичной отраслью и отличается от других отраслей экономики достаточным количеством производственных особенностей, которые влияют на организацию учетно-аналитического обеспечения затрат на производство продукции (табл. 1).

Анализируя современную практику управления предприятиями виноградарства в Республике Дагестан можно отметить, что система контроллинга может превратиться в основной источник информации для руководителей, реализующих цикл управления. Однако без организации эффективной системы учета и отчетности невозможен процесс образования полной и достоверной информации, служащей основой для достижения поставленных целей.

По результатам проведенного исследования на предприятиях виноградарства было выяснено, что для обеспечения эффективного перехода существующей системы учета в интегрированную необходимо, чтобы этапу разработки и внедрения контроллинга как системы предшествовал целый ряд взаимосвязанных проектов по реорганизации всех элементов системы учета и управления предприятием.

Таблица 1 – Особенности производственной деятельности предприятий виноградарства и специфика учетно-аналитического обеспечения формирования затрат на производство продукции данных предприятий

<b>Особенности производственной деятельности предприятий виноградарства</b>	<b>Специфика учетно-аналитического обеспечения формирования затрат на производство продукции</b>
Длительный производственный цикл, зависимый от природно-климатических условий региона	Объем основных затрат детерминировано определен на стадии выбора земельных угодий под закладку виноградарства
Высокая трудоемкость работ с низким уровнем механизации	Высокая значимость технологии учета начисления амортизации по комплексу машин, занятых в производстве для обеспечения процессов своевременного их воспроизводства
Целенаправленное использование виноградников	Обуславливает экономическую значимость контроллинга затрат на предприятиях виноградарства
Экономические процессы воспроизводства тесно взаимосвязаны с естественными и биологическими процессами	Необходимость учета несовпадения рабочего периода с производственным периодом
Сезонный характер технологических работ	Затраты средств производства и труда носят неравномерный характер, являются сезонными, необходимо обеспечивать точное и своевременное отражение затрат и выхода продукции, соблюдения технологических процессов, что требует внедрения системы контроллинга предприятий
Отсутствие незавершенного производства	Не ведется учет производственных затрат по смежным годам выпуска продукции для распределения их на затраты отчетного года и будущих периодов
Сезонный характер производства и реализации продукции	Фактическая себестоимость продукции исчисляется и учитывается только в конце года после установления всех затрат на ее производство
Не меняющееся длительное время размещение сортов винограда на участках, месторасположение виноградников, сроки их полезного использования	Необходимость раздельного определения объектов учета затрат по видам и группам виноградных насаждений
Одновременное выращивание нескольких сортов виноградной продукции	При исчислении и учете себестоимости распределять затраты между основной по сортам и побочной продукцией

Для того чтобы система контроллинга могла выполнять функцию информационно-аналитической поддержки процесса управления, необходимо ее позиционирование в организационной структуре предприятия.

Автором предложено создать интегрированную службу контроллинга, которая включала бы организационно подразделения финансовой бухгалтерии (рис. 1).

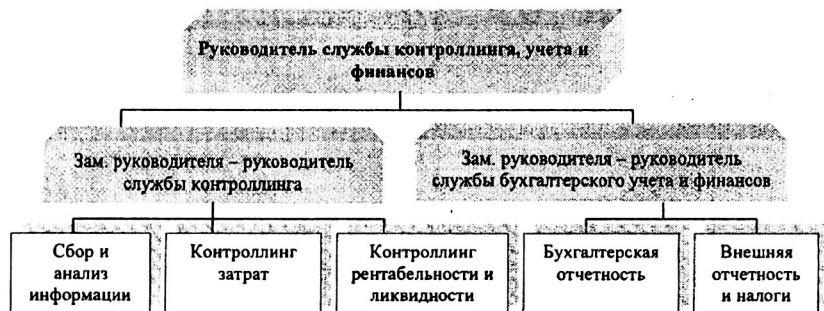


Рисунок 1–Организационная структура контроллинга, интегрированная с учетно-финансовой службой предприятий виноградарства.

Контроллинг при такой организации будет в состоянии представлять информацию руководителям еще в момент совершения хозяйственных операций. При этом подходе руководители подразделений берут на себя выполнение определенных задач контроллинга затрат. Преимущество самоконтроллинга затрат состоит, прежде всего, в существенном сокращении времени на реагирования при возникновении отклонений, поскольку в таких условиях важные задачи контроллинга по планированию и контролю выполняются носителями управленческих решений.

Для эффективной деятельности контроллинга решающее значение имеет то, как задачи контроллинга с точки зрения логики и времени согласованы между собой и с другими процессами на предприятии. Польза ведения контроллинга с ориентацией на процессы состоит в отражении логической последовательности выполнения задач контроллинга, распределения ответственности и своевременном получении необходимых данных о их реализации.

В диссертационной работе обоснована необходимость децентрализации системы контроллинга, т.е. развитие самоконтроллинга на предприятиях виноградарства.

Решение данной проблемы, по мнению автора, состоит в передаче функций контроллинга подразделениям, непосредственно включенным в цепочку создания стоимости продукции виноградарства. Речь при этом идет о построении процессно-ориентированной децентрализованной структуры (рис. 2).

Соответственно предлагается организовать на предприятиях виноградарства Республики Дагестан систему контроллинга, основанную на процессно-ориентированной интеграции задач, выполняемых всеми сотрудниками организации.

Характеристики предлагаемой системы контроллинга на предприятиях виноградарства в сравнении с традиционной системой контроллинга представлены в табл. 2.

Таблица 2 – Сравнение систем контроллинга предприятия

	Предлагаемый вариант контроллинга	Традиционный контроллинг
Задачи	<ul style="list-style-type: none"> <li>- поддержка самоуправления по центрам ответственности;</li> <li>- ориентация на рынок;</li> <li>- интеграция стратегической и оперативной ориентации</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- сторонний управляющий, высокая роль контролирования;</li> <li>- преимущественно внутренняя ориентация;</li> <li>- проблемы подразделений между этапами контроллинга</li> </ul>
Организация	<ul style="list-style-type: none"> <li>- процессно-ориентированная организация;</li> <li>- привязана к цепочке создания стоимости получаемой продукции</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- жесткая функционально-дивизиональная ориентация;</li> <li>- нет ориентации на цепочку стоимости получаемой продукции</li> </ul>
Инструменты	<ul style="list-style-type: none"> <li>- интегрирование всех измерений информации;</li> <li>- ориентация на стоимость предприятия</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- фокусирование на счетоводстве;</li> <li>- ориентация на результат работы за период</li> </ul>
Понимание контроллинга	<ul style="list-style-type: none"> <li>- консультант;</li> <li>- эксперт в области продукта, клиентов и процессов</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- жесткий контроль;</li> <li>- эксперты в области контроллинговых инструментов</li> </ul>

Для организации контроллинга затрат на предприятиях виноградарства основополагающим является его качественное учетно-аналитическое обеспечение.

Для выполнения этой задачи к учетно-аналитическому обеспечению формирования затрат на продукцию должны предъявляться особые требования, которые бы отражали специфику производства винограда в Республике Дагестан.

К числу таких требований автор относит: требование законсервировать часть не используемых основных производственных фондов предприятия; проводить комплексный учет производства и реализации продукции, на базе которого организовать углубленный текущий и прогностический анализ факторов, определяющих уровень реализационных цен продукции виноградарства; внедрить первичный учет качества продукции, в частности учет содержания сахара в винограде с момента его сбора; организовать и обеспечить учет и контроль

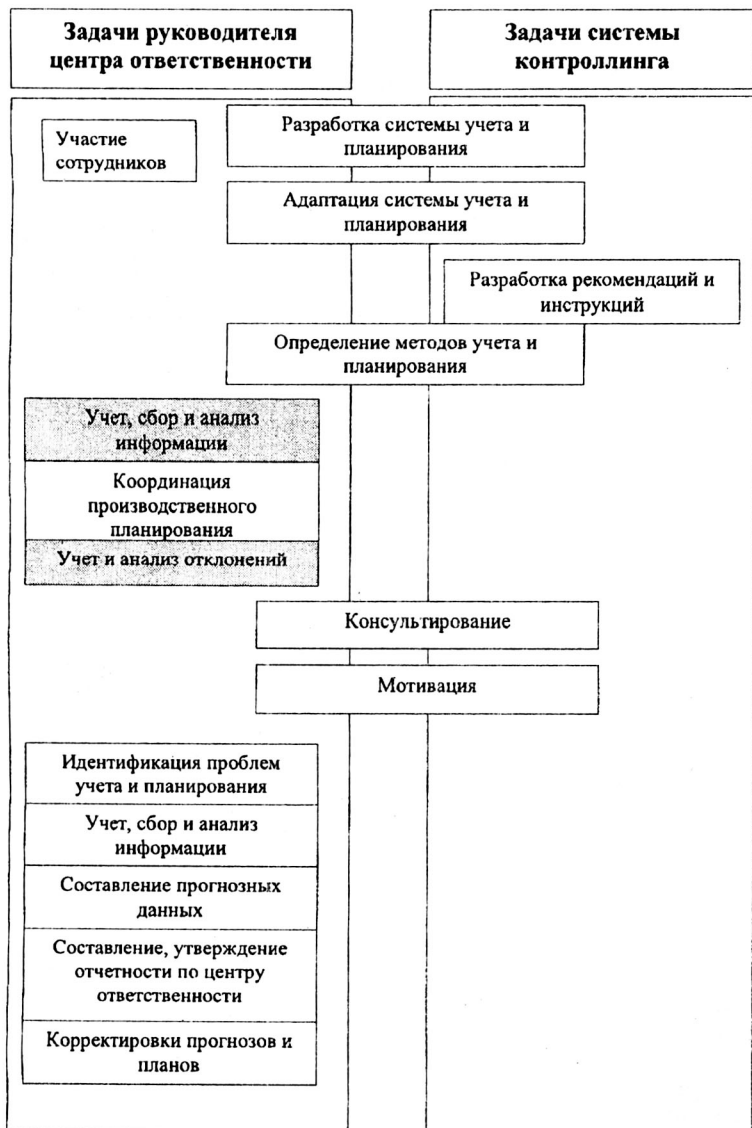


Рисунок 2 – Распределение функций при организации децентрализованного контроллинга на предприятиях виноградарства Республики Дагестан



за чистотой сдаваемого винограда, исключив по возможности смешивание сортов; проводить дифференциацию затрат на производство продукции виноградарства на две группы: под урожай текущего года и под урожай будущих лет и в учете относить затраты после сбора урожая на незавершенное производство, исходя из этого деления затрат производить исчисление себестоимости винограда; шире внедрять факторный анализ себестоимости продукции.

В диссертационной работе показано, что реализация данных требований в условиях экономического кризиса возможна только в рамках системы контроллинга затрат. Существующая система первичного учета производственных процессов не обеспечивает надлежащее качество и надежность формируемой в ней информации. Автором разработаны рекомендации по совершенствованию первичных документов и регистров по учету продукции виноградарства, использование которых позволит отразить особенности технологии возделывания различных сортов винограда при обязательном исполнении требований системы контроллинга затрат по оперативности, полноте и существенности информации.

Исходя из необходимости наиболее полного удовлетворения хозяйствующих субъектов информацией о производственных затратах в системе контроллинга, а также в целях анализа и управления ими, предложено в учете затраты группировать по уточненной номенклатуре калькуляционных статей затрат, которая позволит более обоснованно подходить к применению того или иного метода учета затрат, различать его преимущества и на этой основе достаточно объективно определять себестоимость продукции виноградарства (рис. 3).

Группировка затрат, осуществляемая по различным признакам, помогает глубоко и всесторонне изучить состав и характер затрат, использовать ее для расчета финансово значимых и результативных показателей, давать обширный анализ в целях управления затратами и усилить контроль в процессе производства.

В структуре себестоимости затраты по эксплуатации техники занимают значительное место и достигают более 30%. Поэтому правильное определение указанных затрат и включение их в себестоимость винограда имеют важное значение.

Систему начисления амортизации на трактора и другую сельскохозяйственную технику, по мнению автора, необходимо согласовывать с объемом выполненных работ. Зная нормативную нагрузку в условных эталонных гектарах на трактор за время производительного его использования, полезный срок службы и балансовую стоимость, предлагается определять норму амортизационных отчислений в процентах от балансовой стоимости на 1 эталонный гектар.

Форма расчета начисления амортизации по рекомендуемому методу приобретает следующий вид (табл. 3).

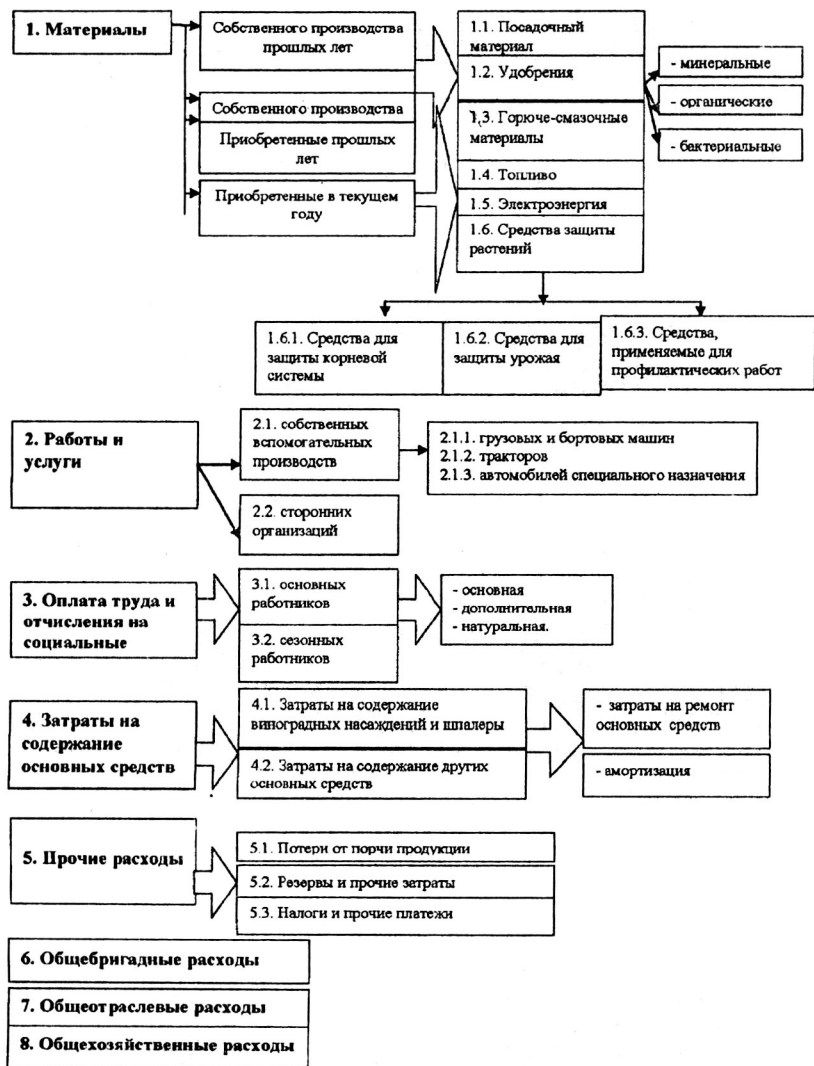


Рисунок 3 – Номенклатура калькуляционных статей затрат для организации учета в системе контроллинга на предприятиях виноградарства

Таблица 3 – Расчет начисления амортизации по тракторам на 1 эталонный гектар в ГУП «Каспий» Каякентского района за 2008 г.

Наименование основных средств	Балансовая стоимость, руб.	Нормативная нагрузка (производительность)		Стоимость одной условной нормативной нагрузки, руб.	Амортизация (износ) за месяц, руб.
		за весь срок службы эт.га.	за месяц, эт.га		
1	2	3	4	5	6
Трактор гусеничный ДТ 75	650 000	8500	88.54	76,47	6771
Трактор колесный МТЗ 80	365 000	6000	62,50	60,83	3802

Таким образом, предлагаемый вариант расчета амортизации по комплексу машин для обработки виноградников с набором приспособлений, машин и орудий для виноградарства, с помощью которых совершаются технологические работы по культивации, нарезке борозд для полива, обновлению плантажа и др., позволит в системе контроллинга рассчитывать амортизацию исходя из объема обработанных эталонных гектаров посевов винограда и объективно включать ее в себестоимость собранного урожая.

Любой вид деятельности требует выделения целевых расходов, имеющих свое конкретное назначение. Чтобы система формирования информации по затратам соответствовала этим условиям, необходимо производимые затраты распределять внутри учетных объектов по целевым назначениям, а не только группировать их с целью составления отчетности. В этом случае учет как упорядоченная система регистрации информации должна приобрести целевое учетное направление. Целевое осуществление затрат по отдельным процессам – это определенная часть производственной деятельности, для которой требуется самостоятельное измерение затрат, связанных с данным процессом.

Автор предлагает на предприятиях виноградарства использовать термин «целевые затраты по основным стадиям производства» как необходимый объект для аналитического учета. Схематично отнесение и распределение затрат по процессам производства в виноградарстве представлено на рисунке 4.

Учет затрат в системе контроллинга должен поставлять информацию, которая помогает руководителям центров ответственности принимать более обоснованно решения, необходимые для планирования, контроля и измерения показателей деятельности предприятия. В этом аспекте отнесение и распределение затрат по процессам производства с выделением целевых направлений затрат по агротехническим приемам производства продукции виноградарства является вполне соответствует требованиям контроллинга.

В учетной деятельности предложено использовать двухэтапное отражение информации о затратах, прежде чем они будут отнесены на целевые затраты. На первом этапе аналитического учета по отдельным расходам формируются сведения, которые в совокупности составляют размер распределяемых затрат.

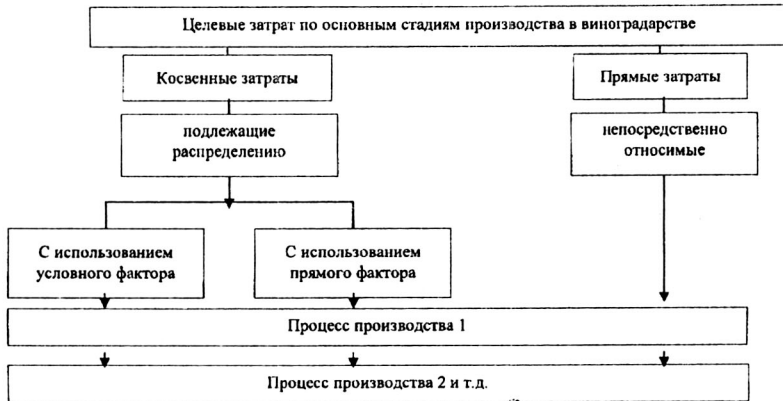
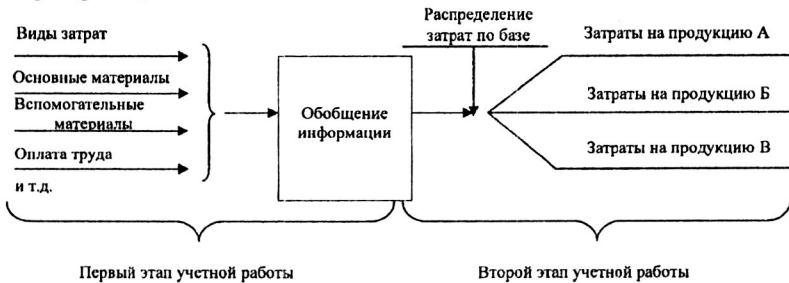
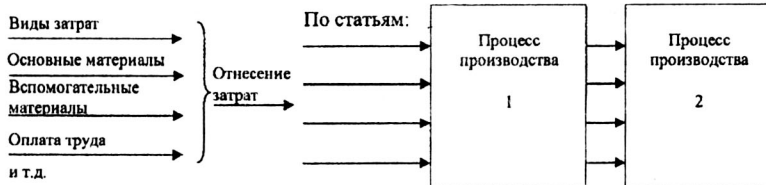


Рисунок 4 – Отнесение и распределение затрат по процессам производства продукции виноградарства

Второй этап учетной работы состоит в распределении этих затрат и отнесение определенной их доли на производство. Выполнение учетной работы в указанном направлении зависит от содержания осуществляемых затрат (рис. 5).



а) распределение косвенных целевых производственных затрат



б) отнесение прямых целевых затрат

Рисунок 5 – Распределение целевых затрат в зависимости от их экономического содержания в виноградарстве

Определить перечень прямых затрат по предприятию в целом сложно, поэтому их состав лучше разработать по агротехническим приемам.

Например, по уходу за виноградными кустами состав затрат по различным приемам предлагается заносить в таблицу следующей формы (табл. 4). Целевые затраты исходя из выполняемых работ подлежат учету по отдельным конкретным видам расходов в соответствии с номенклатурой калькуляционных статей затрат в виноградарстве. В виноградарческих предприятиях возникает необходимость выделения отдельных агротехнических приемов на самостоятельный производственный процесс. От качественного проведения данного процесса во многом зависит сохраняемость полноценного урожая, и поэтому затраты каждого процесса имеют разные сведения и значения. Детальный анализ формирования производственных затрат в виноградарстве показывает, что технология возделывания и сбора урожая сортов винограда, входящих в одну технологическую группу практически не отличается.

Таблица 4 - Перечень затрат, используемый для формирования информации по производственному процессу «Уход за кустами виноградников» в ЗАО им. Ш.Алиева Дербентского района (1 виноградарческая бригада) в разрезе агротехнических приемов в 2008 году

Виды выполняемых агротехнических приемов	Агротребования	Состав машин и агрегатов	Затраты, подлежащие учету									Всего
			Целевые прямые						Целевые косвенные			
			опл. труда		материалы				амортизация	Общегригальные расходы	и т.д.	
			ч/час.	руб.	инвентарь	ГСМ	и т.д.	итого				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1 Обрезка кустов, шт.	Поддержание состояния и нагрузки куста	вручную	350	730	436	-	-	1166	-	-	-	1166
2 Сбор лозы, га	Скопление лозы в кучи	Т-30+СВ-1	140	315	150	420	-	735	-	-	-	735
3 Вывоз обрезков лоз с участков	Очистка междурядий от куч	МТЗ-80+2ПТС-4	84	197	80	224	-	421	-	-	-	421
4.Подвязка кустов	Подвязка кустов к ярусам шпалерам	вручную	245	782	420	-	-	782	-	-	-	782
5.Обломка первая	Улучшение состояния роста кустов	вручную	252	479	240	-	-	479	-	-	-	479
Итого	X	X	1071	2503	436	644	-	3583	220	86		3889

Хозяйства, производящие виноград технических сортов, реализуют его в основном перерабатывающим предприятиям по договорным ценам и транспортные расходы возмещаются в определенных в договоре пределах. Кишмишные сорта винограда перерабатываются больше всего в самом хозяйстве, поэтому виноград на сушильные площадки передается по фактической себестоимости. Столовые сорта винограда реализуются в свежем виде по розничной цене. При реализации кишмишных и столовых сортов

винограда транспортные расходы не возмещаются, с чем и связано их включение в полную себестоимость продукции.

По результатам проведенного исследования на предприятиях виноградарства Республики Дагестан автором систематизированы затраты, включаемые в производственную себестоимость винограда различного направления использования с целью агрегирования информации для использования в системе контроллинга (рис. 6).

Видно, что в определении себестоимости между различными группами виноградных сортов имеются отличия. В диссертационной работе предложено организовывать в системе контроллинга аналитический учет затрат на производство не в разрезе каждого ампелографического сорта винограда, а по ампелографическим группам столовых и винных сортов.



Рисунок 6 – Схема формирования производственной себестоимости продукции различных однородных групп винограда

Немаловажное значение в организации системы контроллинга затрат в виноградарстве для обеспечения наиболее эффективного контроля за формированием себестоимости получаемого урожая и влияния его на конечную стратегическую цель имеет определение себестоимости продукции с учетом его качества.

Коллективы подразделений, за которыми закреплена различная площадь виноградных насаждений, имеющая неодинаковый сортовой состав, сдают свою продукцию в отдельности. Известно, что сортность оказывает

Тем не менее, при расчетах за конечные результаты на практике используют натуральные показатели выхода продукции, т.е. полученный виноград в физическом весе. Как правило, при составлении расчетов по доплатам за полученную продукцию за основу берется выручка от реализации винограда, которая зависит от содержания сахара.

В связи с этим валовой сбор винограда бригады предлагается определять с учетом его сахаристости, что позволит более объективно оценивать деятельность отдельных центров ответственности хозяйствующих субъектов.

Оценку эффективности функционирования отдельных центров ответственности предлагается производить с привлечением показателей качества продукции, при этом используя следующую формулу:

$$K_{\text{баз}} = \frac{K_{\text{факт}} \times C_{\text{факт}}}{C_{\text{баз}}}, \quad (1)$$

где  $K_{\text{баз}}$  - количество винограда в переводе на базисную сахаристость, ц.;

$K_{\text{факт}}$  - количество фактически полученного винограда, ц;

$C_{\text{факт}}$  - сахаристость фактическая, %;

$C_{\text{баз}}$  - сахаристость базисная, %.

Представляет интерес не только определение вклада каждой бригады в производство винограда, но и исчисление себестоимости продукции с учетом ее качества, что существенным образом влияет на оплату труда основных и привлеченных работников за полученный виноград и способствует стимулированию повышения урожайности и выращиванию наиболее сахаристых сортов винограда.

Проведенные расчеты себестоимости винограда с учетом его качества по центрам ответственности ряда предприятий Республики Дагестан показали, что себестоимость, исчисленная по количеству винограда в перерасчете на базисную сахаристость, имеет значительные колебания по сравнению с себестоимостью, исчисленной по его фактическому выходу.

Себестоимость, рассчитанная путем распределения всех затрат на производство пропорционально базисной массе каждого вида продукции по ампелографическим группам столовых и винных сортов винограда получается разной, т.е. издержки производства в системе контроллинга при этом дифференцированы с учетом качества продукции.

В результате проведенного исследования автором сформулированы следующие **выводы**:

1. В условиях экономического кризиса и возрастающей конкуренции на рынке продукции виноградарства хозяйствующим субъектам необходим методический инструментальный и современные технологии в сфере учета и контроля затрат, позволяющие формировать информационно-аналитическое обеспечение принимаемых управленческих решений, которое адекватно отражает особенности производственной деятельности предприятий – производителей винограда. Решение данной проблемы, по мнению автора,

возможно на базе внедрения системы контроллинга на предприятиях виноградарства.

2. Формирование системы контроллинга на предприятиях виноградарства должно быть основано на интеграции подразделения контроллинга и учетно-финансовой службы.

3. Необходимо построение процессно-ориентированной децентрализованной структуры системы контроллинга на предприятиях виноградарства, выражающейся в передаче отдельных функций контроллинга затрат подразделениям, непосредственно включенным в цепочку создания стоимости производимой продукции.

4. Разработка учетно-аналитического обеспечения контроллинга затрат и калькулирования себестоимости продукции виноградарства должна отражать технологические особенности ее производства.

Для совершенствования методического инструментария и технологий учетно-аналитического обеспечения формирования затрат и калькулирования себестоимости продукции виноградарства в системе контроллинга сельскохозяйственных предприятий рекомендуется:

1. Внедрять процессно-ориентированную децентрализованную структуру системы контроллинга затрат на предприятиях виноградарства.

2. Использовать рекомендации по совершенствованию первичных документов и регистров по учету затрат на производство продукции виноградарства.

3. Внедрять разработанный комплекс методик формирования себестоимости продукции виноградарства в системе контроллинга затрат предприятия.

4. Применять предложенную методику начисления амортизации по комплексу машин, участвующих в производстве продукции виноградарства.

#### **Основные положения диссертации опубликованы в следующих научных работах.**

##### **Статьи в изданиях, рекомендованных ВАК:**

1. Алиева, Р.З. Учетное обеспечение затрат и выхода продукции растениеводства в сельскохозяйственных организациях при выполнении работ на условиях подряда. / Р.З. Алиева // Региональные проблемы преобразования экономики, № 1. – Махачкала, 2009. (0,5 п.л.)

##### **Статьи в других научных журналах и изданиях:**

2. Алиева, Р.З. Особенности экономической оценки земель, занятых виноградниками. / Р.З. Алиева, Г.Г. Рабаданов // Проблема сохранения, рационального использования и воспроизводства природно-ресурсного потенциала Республики Дагестан. – Махачкала: ДГСХА, 2001. (0,1/0,05 п.л.)

3. Алиева, Р.З. Пути регулирования воздействия экономических факторов на исчисление себестоимости продукции виноградарства. / Р.З. Алиева // Проблемы продовольственной безопасности в условиях



глобализации рынка: региональный аспект. – Махачкала: ИД Наука плюс, 2006. (0,18 п.л.)

4. Алиева, Р.З. Особенности виноградарства в осуществлении затрат и их отражение в бухгалтерском учете. / Р.З. Алиева, Юсуфов А.М. // Региональный продовольственный рынок (опыт, проблемы, перспектива). – Махачкала: ДГСХА, 2009. (0,22/0,11 п.л.).

5. Алиева, Р.З. Формирование информационно выгодной номенклатуры статей затрат для управленческого учета. / Р.З. Алиева // Вестник молодых ученых Дагестана, № 2. – Махачкала.: ИД Наука плюс, 2008. (0,2 п.л.)

6. Алиева, Р.З. Эффективные способы расчета амортизации сельскохозяйственной техники, используемой в виноградарстве. / Р.З. Алиева // Актуальные проблемы развития современной экономики: теория, методология, практика. – Ставрополь: Ставропольский государственный аграрный университет, 2009. (0,25 п.л.)

7. Алиева, Р.З. Современные методы калькулирования себестоимости продукции виноградарства. / Р.З. Алиева // Актуальные проблемы развития современной экономики: теория, методология, практика. – Ставрополь: Ставропольский государственный аграрный университет, 2009. (0,31 п.л.)

8. Алиева, Р.З. Организация деятельности предприятий виноградарства, как основа создания системы контроллинга. / Р.З. Алиева // Экономический вектор региона, № 3. – Ставрополь: Ставропольский государственный аграрный университет, 2009. (0,3 п.л.)

9. Алиева, Р.З. Контроллинг в системе учета и управления предприятиями АПК. / Р.З. Алиева // Экономический вектор региона, № 3. – Ставрополь: Ставропольский государственный аграрный университет 2009. (0,35 п.л.)

Печатается в авторской редакции

---

Подписано в печать 18.11.2009

Формат 60x84 1/16 Усл. печ. л. – 1,0 Уч.- изд. л. – 1,0

Бумага офсетная. Печать офсетная. Заказ № 380 Тираж 100 экз.

ГОУ ВПО «Северо-Кавказский государственный технический университет»  
355028, г. Ставрополь, пр. Кулакова, 2

---

Издательство Северо-Кавказского государственного  
технического университета  
Отпечатано в типографии СевКавГТУ



102